

企業会計基準適用指針公開草案第55号 「税効果会計に適用する税率に関する 適用指針（案）」の概要

ASBJ 専門研究員 おうご たかえ
淡河 貴絵

1. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成 27 年 12 月 10 日に、企業会計基準適用指針公開草案第 55 号「税効果会計に適用する税率に関する適用指針（案）」（以下「本公開草案」という。）を公表した¹。コメント期限は平成 28 年 2 月 10 日であった。本稿では、本公開草案の概要を紹介する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

2. 公表の経緯

平成 25 年 12 月に開催された第 277 回企業会計基準委員会（以下「当委員会」という。）において、基準諮問会議より、日本公認会計士協会が公表している税効果会計に関する実務指針（会計処理に関する部分に限る。以下同じ。）について当委員会で審議を行うことが提言され

た。この提言を受けて、当委員会は、税効果会計専門委員会を設置して、平成 26 年 2 月から審議を開始した。その後、当委員会は、繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針を先行して開発することとし、平成 27 年 12 月に、企業会計基準適用指針第 26 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」（以下「回収可能性適用指針」という。）を公表した。

当委員会では、平成 27 年 5 月に回収可能性適用指針の公開草案を公表した後、日本公認会計士協会における税効果会計に関する実務指針のうち当該適用指針に含まれないものについて、当委員会に移管すべく審議を行ってきた。このうち税効果会計に適用する税率の取扱いについては、早急に対応すべき課題があるため、平成 28 年 3 月期決算に間に合うように対応を図るべきとの意見が聞かれた。このため、日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 10 号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」（以下「個別税効果実務指針」という。）等のうち当該取扱いについて、基本的にその内容を引き継いだ上で、見直しが必要と考

1 本公開草案の全文については、ASBJ のウェブサイト (https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/exposure_draft/zeikouka2015_2/zeikouka2015_02.pdf) を参照のこと。

えられる点について検討を重ね、本公開草案として公表した。

3. 本公開草案の概要

本公開草案は、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率について、法人税、地方法人税及び地方法人特別税に関する税率及び住民税及び事業税（以下「住民税等」という。）に関する税率について具体的な取扱いを提案している。

(1) 法人税、地方法人税及び地方法人特別税に関する税率

【個別税効果実務指針】第18項
税効果会計上で適用する税率は決算日現在における税法規定に基づく税率による。したがって、改正税法が当該決算日までに公布されており、将来の適用税率が確定している場合は改正後の税率を適用する。



【本公開草案】第5項
法人税、地方法人税及び地方法人特別税について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において国会で成立している法人税法等²に規定されている税率による。

個別税効果実務指針第18項においては、上記のとおり、税効果会計に適用する税率は、決算日において公布されている税法に規定されている税率によることとされていた。

この公布日を基準とする取扱いについては、

3月末日を決算日とする企業において、当事業年度に税法を改正するための法律が当該決算日前までに国会で成立していても、官報による公布が当該決算日間際までなされないことが多く、決算手続や業績予測等の実務的な対応に困難を伴うとの意見が聞かれた。また、決算日以前に税法を改正するための法律が国会で成立していても、公布が当該決算日以前になされていない場合、改正直前の税率により計算される繰延税金資産及び繰延税金負債の額は有用な情報とはいえないとの意見も聞かれた。

このため、実務を安定的に行うことができるようにする観点から、本公開草案では、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において公布されている税法に規定されている税率に代えて、決算日において国会で成立している法人税法等に規定されている税率によることを提案している。

(2) 住民税等に関する税率

① 住民税等に関する税率の取扱いを定めた経緯

住民税等の税率は、国会で成立した改正された地方税法等³（以下「改正地方税法等」という。）に規定された標準税率及び制限税率を基に、法人に適用する税率、すなわち住民税等の標準税率又は超過課税による税率を規定した改正条例が地方公共団体の議会等で成立することにより変更される。

ここで、当事業年度において地方税法等を改正するための法律が決算日以前に成立し、かつ、当該法律を含む改正地方税法等を受けた改正条例が当該決算日以前に各地方公共団体の議

2 ここていう法人税法等とは、法人税、地方法人税及び地方法人特別税の税率が規定されている税法をいう。以下同じ。

なお、決算日において国会で成立している法人税法等とは、決算日以前に成立した法人税法等を改正するための法律を反映した後の法人税法等をいう。

3 ここていう地方税法等とは、住民税等の税率が規定されているものをいう。以下同じ。

会等で成立していない場合の取扱いを明確にすべきとの意見が聞かれた。

このため、本公開草案では、法人税、地方法人税及び地方法人特別税に関する税率の取扱いとは別に住民税等に関する税率の取扱いを定め、当事業年度において地方税法等を改正するための法律が成立している場合の取扱いを明らかにしている。

② 住民税等に関する税率の取扱い

本公開草案では、住民税等について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において国会で成立している地方税法等に基づく税率によることを提案している（本公開草案第6項）。ここでは、当該税率のうち、当事業年度において地方税法等を改正するための法律が成立している場合について具体的に記載する。

当事業年度において地方税法等を改正するための法律が成立している場合、すなわち改正地方税法等が決算日以前に国会で成立している場合、当該改正地方税法等を受けた改正条例が当該決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立しているときに、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる住民税等の税率は、当該決算日において各地方公共団体の議会等で成立している条例⁴に規定されている税率（標準税率又は超過課税による税率）によることを提案している（本公開草案第7項(2)①）。

一方で、改正地方税法等が決算日以前に国会で成立し、かつ、当該改正地方税法等を受けた改正条例が当該決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立していない場合、仮に当該決算日において成立している条例に規定されている税率（標準税率又は超過課税による税率）による

とすれば、改正直前の地方税法等に規定されていた標準税率及び制限税率に基づいて決定された税率を用いることとなる。この場合、毎年度の税制改正において、通常、法人税法等を改正するための法律及び地方税法等を改正するための法律が同日に成立していることを踏まえると、当該税制改正の内容の一部しか繰延税金資産及び繰延税金負債の額に反映されず、結果として税制改正の趣旨が反映されない可能性がある。

このため、決算日において成立している条例に標準税率で課税することが規定されている場合、本公開草案では、税制改正の趣旨を反映させる観点から、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる住民税等の税率は、改正地方税法等に規定されている標準税率によることを提案している（本公開草案第7項(2)②ア）。

また、決算日において成立している条例に超過課税による税率で課税することが規定されている場合、従来から行われている実務を踏まえ、改正地方税法等に規定されている標準税率に、当該決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率が改正直前の地方税法等の標準税率を超える差分を考慮する税率によることを提案している（本公開草案第7項(2)②イ）。

上述した事項を含め、住民税等に関する税率の取扱いは次頁の【表1】のように示すことができると考えられる。

4 決算日において成立している条例とは、決算日以前に成立した条例を改正するための条例を反映した後の条例をいう。

【表 1】本公開草案第 7 項に定める決算日において国会で成立している地方税法等に基づく税率

	改正税法の成立の状況	改正条例の成立の状況	繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率
地方税法等を改正するための法案が国会に提出されていない場合	—	—	決算日において成立している地方税法等を受けた条例に規定されている税率（標準税率又は超過課税による税率）
地方税法等を改正するための法案が国会に提出されている場合	当事業年度に地方税法等を改正するための法律が成立していない場合	—	標準税率 改正地方税法等に規定されている標準税率 又は 超過課税による税率 改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率が改正直前の地方税法等の標準税率を超える差分を考慮する税率
	当事業年度に地方税法等を改正するための法律が成立している場合	改正地方税法等を受けた改正条例が決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立している場合	
		改正地方税法等を受けた改正条例が決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立していない場合	

③ 超過課税による税率の取扱い

本公開草案では、改正地方税法等が決算日以前に国会で成立し、かつ、当該改正地方税法等を受けた改正条例が当該決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立していない場合、本公開草案第 7 項(2)②イに定める「差分を考慮する税率」を算定するにあたっては、原則として、次のいずれかの方法によることを提案している（本公開草案第 8 項）。ただし、他の合理的な方法があれば当該方法により算定することを妨げるものではない。

ア 改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率が改正直前の

地方税法等の標準税率を超える数値を加えて算定する。なお、この結果として得られた税率が、改正地方税法等に規定されている制限税率を超える場合は、当該制限税率とする。

イ 改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率における改正直前の地方税法等の標準税率に対する割合を乗じて算定する。なお、この結果として得られた税率が、改正地方税法等に規定されている制限税率を超える場合は、当該制限税率とする。

当該差分を考慮する税率の具体的な算定方法については、本公開草案の設例 2 を参照された

い⁵。

(3) その他の検討事項

本公開草案では、「3. 本公開草案の概要」(1)及び(2)に記載した事項の他に、決算日後に税効果会計に適用する税率が変更された場合の取扱いについて、検討が行われた。

税効果会計に係る会計基準では、「決算日後に税率の変更があった場合には、その内容及びその影響」を注記する(税効果会計に係る会計基準 第四 4)とされており、決算日後に税率が変更された場合、当該変更された税率により計算した繰延税金資産及び繰延税金負債の額を当該決算日における財務諸表に反映しないこととされている。

審議の過程では、税効果会計に適用する税率は繰延税金資産及び繰延税金負債の見積りの一部であると考えられることから、決算日後に税率の変更を伴う法律又は条例が成立した場合には財務諸表を修正すべき後発事象(以下「修正後発事象」という。)として取り扱い、改正された税法又は改正条例に規定された税率により計算した繰延税金資産及び繰延税金負債を当該決算日における財務諸表に反映することが情報としてより有用であるとの意見が聞かれた。

この点、仮に決算日後の税率の変更を修正後発事象として取り扱う場合、決算発表日や監査報告書日等の直前に税率の変更を伴う法律又は条例が成立するときには実務上の手続きが煩雑となり、例えば2月末日を決算日とする企業においては、実務を安定的に行うことが難しくなるものと考えられる。

また、例えば、上場株式の減損において用いられる株価や固定資産の減損会計において使用価値を算定する際に用いられる割引率のように、既存の会計基準では見積計算に用いる情報は期末日現在のものが用いられ、期末日後の変更は必ずしも財務諸表に反映されていない。

なお、国際財務報告基準(IFRS)においても、決算日後の税率の変更は、当該変更された税率により計算した繰延税金資産及び繰延税金負債の額を当該決算日における財務諸表に反映しないことを前提としているものと考えられる。

これらを踏まえ、決算日後に税率が変更された場合、当該変更された税率により計算した繰延税金資産及び繰延税金負債の額を当該決算日における財務諸表に反映しない現行の取扱いを踏襲している。この結果、本公開草案第4項から第9項に定める税率を用いて決算を行い、かつ、決算日後に当該税率の変更を伴う法律又は条例が成立した場合は、税効果会計に係る会計基準に従って、その内容及び影響を注記することとなる(本公開草案第21項)。

(4) 適用時期等

本公開草案は、平成28年3月31日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用することを提案している(本公開草案第10項)。

なお、本公開草案は、今後、税効果会計に関する実務指針全体の移管作業において税効果会計に関する適用指針が開発される時に、当該適用指針に統合されることが予定されている。

5 本公開草案の設例2では、改正地方税法等が決算日以前に成立し、当該改正地方税法等を受けた改正条例が当該決算日に成立していない場合、かつ超過課税による税率により住民税及び事業税が課されている場合に、事業税の税率が改正されたケースを示している。